

Υπόθεση C-227/21

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Απριλίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Λιθουανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

31 Μαρτίου 2021

Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

«HA.EN.» UAB

Καθής και αναιρεσίβλητη:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Φορολογική διαφορά σχετικά με την άρνηση να αναγνωριστεί στην προσφεύγουσα το δικαίωμά της προς έκπτωση ΦΠΑ επί των εισροών, όταν η προσφεύγουσα, κατά την απόκτηση ακινήτου, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο πωλητής, λόγω της αφερεγγυότητας του, δεν θα κατέβαλε τον ΦΠΑ επί των εκροών στον κρατικό προϋπολογισμό.

Αντικείμενο και νομική βάση της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

Άρθρο 267, παράγραφος 3, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Προδικαστικό ερώτημα

Έχει η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, την έννοια ότι (δεν) αντιτίθεται σε πρακτική εθνικών αρχών βάσει της οποίας αποκλείεται στον υποκείμενο στον φόρο η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, σε περίπτωση κατά την οποία ο εν λόγω υπόχρεος στον φόρο, κατά την απόκτηση ακινήτων, γνώριζε (ή όφειλε να γνωρίζει) ότι ο πωλητής, λόγω της αφερεγγυότητάς του, δεν θα κατέβαλε (ή δεν θα ήταν σε θέση να καταβάλει) τον ΦΠΑ επί των εκροών στον κρατικό προϋπολογισμό;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 58, παράγραφος 1, σημείο 1, του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) (όπως διαμορφώθηκε με τον νόμο IX-751 της 5ης Μαρτίου 2020):

«Ο υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ έχει δικαίωμα να εκτέσει τον ΦΠΑ επί εισροών και/ή εισαγωγών που οφείλεται για αγαθά και/ή υπηρεσίες που αποκτήθηκαν και/ή εισήχθησαν, όταν τα αγαθά αυτά και/ή οι υπηρεσίες αυτές προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τις ακόλουθες δραστηριότητες του εν λόγω υπόχρεου καταβολής ΦΠΑ: [...] προμήθεια αγαθών και/ή παροχή υπηρεσιών που βαρύνονται με ΦΠΑ [...]

Άρθρο 719, παράγραφος 1, του Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) (όπως τροποποιήθηκε από το νόμο XII-889 της 15ης Μαΐου 2014):

«Εάν ο πλειστηριασμός κηρυχθεί άκυρος επειδή δεν εμφανίστηκε πλειοδότης [...], το ακίνητο μεταβιβάζεται στο πρόσωπο που επισπεύδει την εκτέλεση, στην αρχική τιμή πώλησης του ακινήτου από την οποία θα ξεκινούσε ο πλειστηριασμός».

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας διαδικασίας

- 1 Με σύμβαση πίστωσης της 21ης Σεπτεμβρίου 2007, η «Medicinos bankas» UAB (στο εξής: τράπεζα) χορήγησε δάνειο στη «Sostinės būstai» UAB (στο εξής: δανειολήπτρια) για την άσκηση δραστηριοτήτων ανάπτυξης ακινήτων και, για την

εξασφάλιση της καλής εκτέλεσης της σύμβασης, η δανειολήπτρια παραχώρησε διά συμβάσεως υποθήκη επί οικοπέδου με υπό ανέγερση κτίσμα ευρισκόμενου στην πόλη του Βίλνιους.

- 2 Βάσει συμφωνίας εκχώρησης απαιτήσεων με ημερομηνία 27 Νοεμβρίου 2015, η τράπεζα εκχώρησε στην προσφεύγουσα έναντι ανταλλάγματος όλες τις χρηματοοικονομικές απαιτήσεις που απέρρεαν από τη συναφθείσα με τη δανειολήπτρια σύμβαση πίστωσης, καθώς και όλα τα δικαιώματα που συστάθηκαν για την εξασφάλιση της εκτέλεσης των υποχρεώσεων, μεταξύ των οποίων και την προαναφερθείσα συσταθείσα διά συμβάσεως υποθήκη. Με τη σύναψη της εν λόγω συμφωνίας, η προσφεύγουσα επιβεβαίωσε, μεταξύ άλλων, ότι τελούσε εν γνώσει της οικονομικής και χρηματοπιστωτικής κατάστασης και του νομικού καθεστώτος της δανειολήπτριας και γνώριζε ότι η δανειολήπτρια ήταν αφερέγγυος και είχε τεθεί υπό καθεστώς αναδιάρθρωσης.
- 3 Βάσει κατασχετήριας έκθεσης δικαστικού επιμελητή με ημερομηνία 23 Μαΐου 2016, ανακοινώθηκε η διά πλειστηριασμού πώληση μέρους της ακίνητης περιουσίας της δανειολήπτριας, αλλά ουδείς αγοραστής εξέφρασε ενδιαφέρον για το εν λόγω ακίνητο.
- 4 Μετά την αποτυχία διεξαγωγής του πλειστηριασμού, έγινε προσφορά στην προσφεύγουσα για την απόκτηση του εν λόγω ακινήτου της δανειολήπτριας (στο εξής: ακίνητο), συμψηφίζοντας με τον τρόπο αυτό μέρος των απαιτήσεων της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμα και απέκτησε το ακίνητο.
- 5 Για τον σκοπό αυτό, στις 21 Ιουλίου 2016, συντάχθηκε πράξη για τη μεταβίβαση ακινήτου σε επισπεύδοντα την εκτέλεση, βάσει της οποίας ο δικαστικός επιμελητής μεταβίβασε στην προσφεύγουσα το ακίνητο με τίμημα 5 468 000 ευρώ.
- 6 Στις 5 Αυγούστου 2016, η δανειολήπτρια εξέδωσε τιμολόγιο το οποίο περιελάμβανε ΦΠΑ, στο οποίο αναγραφόταν ότι το ακίνητο μεταβιβάστηκε έναντι 4 519 008,26 ευρώ πλέον ΦΠΑ 948 991,74 ευρώ. Η προσφεύγουσα καταχώρισε το τιμολόγιο με τον ΦΠΑ στα βιβλία της, εξέπεσε τον ΦΠΑ επί των εισροών και δήλωσε τον ΦΠΑ στη δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε για τον Νοέμβριο του 2016.
- 7 Η δανειολήπτρια καταχώρισε το τιμολόγιο με τον ΦΠΑ στα βιβλία της, δήλωσε τον ΦΠΑ επί των εκροών που αναγραφόταν στο τιμολόγιο με τον ΦΠΑ στη δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε για τον Αύγουστο του 2016, αλλά δεν κατέβαλε τον ΦΠΑ επί των εκροών στον κρατικό προϋπολογισμό. Την 1η Οκτωβρίου 2016, η δανειολήπτρια κηρύχθηκε σε πτώχευση.
- 8 Στις 20 Δεκεμβρίου 2016, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση στην Valstybinė mokesčių inspekcija (εθνική φορολογική διεύθυνση, στο εξής: φορολογική διεύθυνση ή φορολογική αρχή) για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ που προέκυπτε από τον δηλωθέντα εκπεστέο ΦΠΑ επί των εισροών. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου της προσφεύγουσας, η φορολογική

διεύθυνση διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ενήργησε κακόπιστα και καταχρηστικά –καθόσον συνήψε πράξη για την απόκτηση του ακινήτου ενώ γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η δανειολήπτρια δεν θα κατέβαλε ΦΠΑ για μια τέτοια πράξη- και, ως εκ τούτου, δεν απέκτησε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, με απόφαση της 12ης Ιουλίου 2017, η φορολογική διεύθυνση δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ύψους 948 980 ευρώ και της επέβαλε τόκους υπερημερίας ύψους 38 148,46 ευρώ λόγω καθυστέρησης της καταβολής του ΦΠΑ και πρόστιμο ΦΠΑ ύψους 284 694 ευρώ.

- 9 Η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης της φορολογικής διεύθυνσης ενώπιον της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, στο εξής: επιτροπή φορολογικών διαφορών) η οποία, με απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2018, ακύρωσε την απόφαση της φορολογικής διεύθυνσης κατά το μέρος που επέβαλε τόκους υπερημερίας και πρόστιμο, αλλά, αφού εκτίμησε ότι η προσφεύγουσα καταχράστηκε τα δικαιώματά της, επιβεβαίωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα του εν λόγω υποκείμενου στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ.
- 10 Η προσφεύγουσα προσέφυγε κατά του τελευταίου μέρους της απόφασης της επιτροπής φορολογικών διαφορών ενώπιον του Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου του Βίλνιους), το οποίο απέρριψε την προσφυγή ως αβάσιμη με απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2018.
- 11 Αφού δέχθηκε εν μέρει την αίτηση αναίρεσως της προσφεύγουσας, το Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας), με διάταξη της 13ης Μαΐου 2020, αναίρεσε την προαναφερθείσα απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου και ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του δικαστηρίου αυτού προς επανεξέταση, επισημαίνοντας, μεταξύ άλλων, ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο θα έπρεπε να εκτιμήσει τις προϋποθέσεις και τις ενδείξεις ως προς την ύπαρξη κατάχρησης δικαιωμάτων στην προκειμένη περίπτωση.
- 12 Το περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο του Βίλνιους, αφού επανεξέτασε τη φορολογική διαφορά, έκρινε με απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2020 ότι η προσφεύγουσα καταχράστηκε δικαιώματα και, ως εκ τούτου, η φορολογική διεύθυνση δικαιολογημένα αρνήθηκε να αναγνωρίσει το δικαίωμά της να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών. Η προσφεύγουσα άσκησε εκ νέου αναίρεση ενώπιον του Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας.

Συνοπτική παράθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 13 Στην υπό κρίση υπόθεση, η φορολογική αρχή αρνήθηκε καταρχάς το δικαίωμα έκπτωσης στην προσφεύγουσα, αφού αποφάνθηκε ότι η τελευταία, αποκτώντας το ακίνητο και επιδιώκοντας την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, καταχράστηκε δικαιώματα, διότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η δανειολήπτρια δεν θα κατέβαλε τον ΦΠΑ επί των εκροών στον κρατικό προϋπολογισμό, με άλλα λόγια, μολονότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συνέβαλε σε μη καταβολή φόρων, παρά ταύτα, προχώρησε στην πραγματοποίηση της εν λόγω πράξης.
- 14 Για τους λόγους αυτούς, η φορολογική αρχή διαπίστωσε περαιτέρω ότι η προσφεύγουσα ήταν «κακόπιστη», αποφαινόμενη ότι μετείχε σε πράξη διενεργηθείσα στο πλαίσιο φοροαποφυγής ή απάτης.
- 15 Τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης δικαιολογούν τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, μετά την απόκτηση του ακινήτου, η δανειολήπτρια δεν θα ήταν σε θέση να εκπληρώσει την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ στον κρατικό προϋπολογισμό, διότι:
 - 1) κατά τη σύναψη των προαναφερόμενων συμφωνιών με την τράπεζα, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση της οικονομικής κατάστασης της δανειολήπτριας και ενημερώθηκε για τη διαδικασία αναδιάρθρωσης που κινήθηκε και τις προηγούμενες προθέσεις της τράπεζας να κινήσει διαδικασία πτώχευσης λόγω της αφερεγγυότητας της δανειολήπτριας·
 - 2) κατά τον διακανονισμό για το ακίνητο, το αντάλλαγμα για τη μεταβίβασή του συνίστατο σε συμψηφισμό απαίτησης και η δανειολήπτρια δεν έλαβε στην πραγματικότητα χρηματικό ποσό·
 - 3) κατά τον χρόνο της απόκτησης του ακινήτου, ένας από τους μετόχους της προσφεύγουσας ήταν ο ίδιος δανειστής της δανειολήπτριας και πρόεδρος της συνέλευσης των πιστωτών της δανειολήπτριας που είχε τεθεί υπό καθεστώς αναδιάρθρωσης και αναμφίβολα γνώριζε ότι η δανειολήπτρια δεν είχε άλλα περιουσιακά στοιχεία και ότι, μόλις η προσφεύγουσα αποκτούσε το μοναδικό περιουσιακό στοιχείο της, δεν θα ήταν πλέον δυνατή η καταβολή του ΦΠΑ στον κρατικό προϋπολογισμό ή η ικανοποίηση των απαιτήσεων άλλων πιστωτών.
- 16 Επισημαίνεται επίσης ότι η δανειολήπτρια προέβη στη μεταβίβαση του ακινήτου ενώ γνώριζε ότι δεν θα ήταν σε θέση να καταβάλει ΦΠΑ στον κρατικό προϋπολογισμό λόγω της αφερεγγυότητας της.

Το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ επί των εισροών όταν ο προμηθευτής δεν έχει καταβάλει τον ΦΠΑ επί των εκροών στον κρατικό προϋπολογισμό

- 17 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφειλόταν ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 37 και της 16ης Οκτωβρίου 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 18 Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 18ης Μαρτίου 2021, *A.* (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Συνεπώς, εάν από την εκτίμηση των πράξεων προκύψει ότι οι επίμαχες παραδόσεις αγαθών διενεργήθηκαν πράγματι και ότι τα αγαθά αυτά χρησιμοποιήθηκαν από το πρόσωπο που ζητεί την έκπτωση για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, δεν μπορεί καταρχήν να μην αναγνωριστεί στο εν λόγω πρόσωπο το δικαίωμα έκπτωσης (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 33).
- 19 Κατά τη γνώμη του δικάζοντος τμήματος, λαμβανομένης υπόψη της επιχειρηματολογίας των διαδίκων της κύριας δίκης και των διαθέσιμων αντικειμενικών στοιχείων, πληρούνται εν προκειμένω οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 20 Εντούτοις, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (βλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 21 Όπως αναφέρθηκε, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν επιτράπη στην προσφεύγουσα, κατ' ουσίαν, λόγω κατάχρησης δικαιώματος και κακοπιστίας εκ μέρους της.
- 22 Όσον αφορά την κατάχρηση δικαιώματος, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, για τη διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής απαιτείται η συνδρομή δύο προϋποθέσεων, ήτοι, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού οφέλους, του οποίου η παροχή θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση του φορολογικού αυτού οφέλους (βλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών συνεπάγεται την απαγόρευση των καθαρώς τεχνητών μεθοδεύσεων, οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και οργανώνονται με μοναδικό σκοπό την αποκόμιση φορολογικού οφέλους (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 35 και 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 23 Εν προκειμένω, πρώτον, υπάρχουν αμφιβολίες κατά πόσο η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ επί των εισροών θα ερχόταν σε αντίθεση προς τους σκοπούς των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ που θεμελιώνουν το δικαίωμα αυτό, λόγω του ότι ο ΦΠΑ του οποίου ζητείται η έκπτωση δεν καταβλήθηκε στον κρατικό προϋπολογισμό λόγω αφερεγγυότητας του προμηθευτή, ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο το γνώριζε ή όφειλε να το γνωρίζει.
- 24 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η απόδοση ή μη στον κρατικό προϋπολογισμό του ΦΠΑ που οφείλεται επί προηγούμενων πράξεων που αφορούν τα σχετικά αγαθά δεν ασκεί επιρροή στο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ (διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fónállalkozó, C-610/19, EE:C:2020:673, σκέψη 62· και αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 54· της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 28· και της 9ης Νοεμβρίου 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, σκέψη 44). Τούτο επιβεβαιώνεται επίσης από το Δικαστήριο κατά την ερμηνεία των όρων «οφειλόμενο ή καταβληθέντα» [ΦΠΑ] που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, Veleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, σκέψη 25 και της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 45).
- 25 Εξάλλου, από την εκτίμηση του Δικαστηρίου στην απόφαση Veleclair, της 29ης Μαρτίου 2012 (C-414/10, EU:C:2012:183) μπορεί να συναχθεί ότι οι πράξεις του υποκείμενου στον φόρο που είχαν ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν αναιρούν το δικαίωμα του συγκεκριμένου υπόχρεου να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ κατά την εισαγωγή σε μεταγενέστερη ημερομηνία, μολονότι

τελικά ο φόρος αυτός δεν καταβλήθηκε στον κρατικό προϋπολογισμό λόγω κινήσεως διαδικασιών αφερεγγυότητας σε σχέση με τον εν λόγω υπόχρεο. Εν ολίγοις, μπορεί να θεωρηθεί ότι η εν λόγω προδικαστική απόφαση αναγνώρισε, ουσιαστικά, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ακόμη και όταν επιδιώκεται η άσκηση του δικαιώματος αυτού εν γνώσει του γεγονότος ότι ο ΦΠΑ δεν θα καταβληθεί.

- 26 Δεύτερον, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, μολονότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η δανειολήπτρια δεν θα ήταν σε θέση να καταβάλει τον ΦΠΑ επί των εκροών στον κρατικό προϋπολογισμό, επέλεξε, εντούτοις, μια μέθοδο διακανονισμού της απαίτησης [της] η οποία κατέστησε δυνατή τη γένεση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, ήτοι την αποκόμιση φορολογικού οφέλους. Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι υποκείμενοι στον φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τους τρόπους ασκήσεως της επιχειρηματικής τους δράσεως που κρίνουν ως πλέον κατάλληλους για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους (βλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 42) και δεν υποχρεούνται να επιλέξουν την πράξη που συνεπάγεται την καταβολή του υψηλότερου ποσού ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψη 27).
- 27 Τρίτον, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι εν προκειμένω, από το γεγονός απλώς και μόνον ότι η προσφεύγουσα απέκτησε, κατά τη ικανοποίηση μέρους της απαίτησής της, την κυριότητα ακινήτου μεγάλης αξίας από την οφειλέτιδα εταιρία σύμφωνα με την προβλεπόμενη από τον νόμο διαδικασία, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο μοναδικός ή ο κύριος σκοπός της πράξης αυτής ήταν η αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 28 Όσον αφορά την κακοπιστία της προσφεύγουσας ως προϋπόθεση από την οποία εξαρτάται ο αποκλεισμός της από την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκλείεται από την άσκηση του δικαιώματός του να εκπέσει τον ΦΠΑ όταν, μεταξύ άλλων, ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του συμμετέχει σε πράξη διενεργηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ (βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahagiben και Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 46 και της 16ης Οκτωβρίου 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 35).
- 29 Είναι, ωστόσο, αμφίβολο αν μπορεί να διαπιστωθεί η απάτη περί τον ΦΠΑ (ή η φοροδιαφυγή) όπως μνημονεύεται στη νομολογία του Δικαστηρίου όταν 1) στοιχεία ακίνητης περιουσίας αποκτώνται υπό περιστάσεις όπου δικαστικός επιμελητής προβαίνει σε αναγκαστική εκτέλεση επί των περιουσιακών στοιχείων του πωλητή, 2) ο πωλητής δηλώνει τον ΦΠΑ επί των εκροών, αλλά 3) ο πωλητής δεν καταβάλλει τον ΦΠΑ επί των εκροών λόγω αφερεγγυότητας (δηλαδή, ο πωλητής αντικειμενικά δεν έχει τα κεφάλαια για να εκπληρώσει την υποχρέωσή του προς το κράτος).

- 30 Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί ποια πράξη θεωρείται ως «απάτη περί τον ΦΠΑ» στην υπό κρίση υπόθεση, επιβάλλεται να υπογραμμιστεί ότι οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ δεν παρέχουν καμία διευκρίνιση ως προς το περιεχόμενο της εν λόγω έννοιας. Ούτε το Δικαστήριο έχει προσδιορίσει ρητώς τα στοιχεία του περιεχομένου της έννοιας αυτής.
- 31 Λαμβανομένων υπόψη των σκοπών της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με τη θέσπιση κοινού συστήματος ΦΠΑ, διαπιστώνεται ότι η έννοια της «απάτης περί τον ΦΠΑ», όπως χρησιμοποιείται στη νομολογία του Δικαστηρίου, είναι έννοια του δικαίου της Ένωσης· συνεπώς, τυχόν διαφορετική ερμηνεία της έννοιας αυτής βάσει του εθνικού δικαίου ως προϋπόθεση για τον αποκλεισμό της άσκησης του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί να είναι αντίθετη προς τους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας. Ως εκ τούτου, είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί πώς πρέπει να εκτιμηθεί κατάσταση κατά την οποία πραγματοποιείται φορολογητέα παράδοση αγαθών και εκδίδεται τιμολόγιο ΦΠΑ, αλλά ο προμηθευτής δεν προτίθεται να καταβάλει τον ΦΠΑ επί των εκροών στον κρατικό προϋπολογισμό λόγω αφερεγγυότητας ή/και επαπειλούμενης διαδικασίας αφερεγγυότητας.
- 32 Επισημαίνεται ότι από την πρακτική της λιθουανικής φορολογικής αρχής και τη νομολογία των εθνικών δικαστηρίων προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών έχει επανειλημμένως αποκλειστεί, όταν ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο προμηθευτής δεν θα κατέβαλε τον ΦΠΑ επί των εκροών στον κρατικό προϋπολογισμό λόγω οικονομικών δυσχερειών ή επαπειλούμενης αφερεγγυότητας ή/και θα χρησιμοποιούσε τα κεφάλαια που θα ελάμβανε για τα παραδιδόμενα αγαθά κατά κύριο λόγο για την κάλυψη των λειτουργικών εξόδων του ή/και για διακανονισμό με άλλους πιστωτές.
- 33 Η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα είναι καθοριστικής σημασίας για την υπό κρίση υπόθεση, διότι θα παράσχει τη δυνατότητα να κριθεί κατά τρόπο σαφή και κατηγορηματικό το ζήτημα σχετικά με το δικαίωμα της προσφεύγουσας να εκπέσει τον ΦΠΑ εν προκειμένω, διασφαλίζοντας ειδικότερα, κατ' αυτόν τον τρόπο, την υπεροχή του δικαίου της Ένωσης.